整合预算：收益分配的均衡机制

谢志华

传统上认为预算是责任导向的，实际上预算是利益导向的，这是它与传统的计划管理的根本区别。就预算责任与利益的关系而言，预算责任主体之所以履行预算责任是因为能够分享相应的利益，所以分享利益成为了履行责任的目的和出发点，而履行责任是实现分享利益的前提和手段。预算比之于传统计划管理单纯强调履行计划责任的最大优势是使得每个责任主体的行为有了内在的动力，每个责任主体履行责任的过程就是获取利益的过程，要想得到更多的利益，每个责任主体就必须更多、更好地履行责任。当履行责任就是为了使每个责任主体能够获得更多的利益时，每个责任主体完成预算责任指标就不再是一种外在的强制，而是一种内在的需要，这正是预算作为机制所发挥的根本作用。

预算是一种利益分配的机制，离开了利益分配，预算管理就难以充分有效地发挥作用。尽管如此，要使预算作为一种利益分配的机制充分有效地发挥作用，就必须要实现利益分配的均衡性。在预算管理中，根据每个责任主体完成预算责任指标的程度和好坏确定其利益分配的份额，这里的利益分配份额就是指收益分配的份额。在预算管理条件下，要使各责任主体的收益分配的份额能够充分有效地调动各责任主体的积极性，关键就是要实现收益分配的均衡性，而要实现这种均衡性，必须要为预算管理奠定以下基础：

一是必须要实现预算责任指标的完成程度和好坏与收益分配份额的挂钩。在预算管理中，本着干什么就分享什么收益，干到什么程度就分享多少收益的原则，必须将每个责任主体所完成的责任指标进行细分，每一项责任指标的完成都应该分享收益。不仅完成收入指标要分享收益，而且降低成本和费用指标也要分享收益；不仅完成数量指标要分享收益，而且达成质量指标也要分享收益；不仅完成经济指标要分享收益，而且其他非经济指标的完成也要分享收益；不仅完成价值指标要分享收益，而且实现其他非价值指标也要分享收益。在对每个责任主体所完成的责任指标进行细分的基础上再确定收益分配的方式，如完成销售收入的责任指标则按销售收入的完成额分享收益，完成成本或费用的控制指标则按成本费用的节约额分享收益，完成资产占用额的控制指标则按节约的资产占用额所带来的利息减少、折旧减少和相应的维护费用减少额分享收益。对于非经济指标也必须要确定相应的收益分配方式。只有这样，才能将每个责任主体的预算责任指标与相应的收益分配相联系，使得预算责任主体完成每一个预算责任指标都有一一对应的收益分享，从而形成内在动力；也才能将每个责任主体的预算责任指标的完成程度与收益分配的高低相联系，使得预算责任主体只想完成预算责任指标。不难看出，在预算管理中要使预算的收益分配机制发挥作用，就必须要将预算责任指标及其完成程度与收益分配相联系，也就是要将预算责任指标及其完成程度整合到收益分配中去，实现预算责任指标的结构与收益分配的结构相一致，预算责任指标的完成程度与收益分配的多少相一致。实际上，在整合预算中存在一条由作业到预算责任指标、由预算责任指标到收益分配结构及其份额的整合路径。正是这一条整合路径使每个责任主体的作业不仅连接着预算责任指标，更是与其自身的收益直接挂钩，从而就构成了预算的机制作用。将预算责任指标与收益分配挂钩实际上就是要贯穿按劳分配的基本原则，为此要求有什么“劳”就给予什么收益分配，“劳”的数量大小和质量的高低不同，收益分配的份额也就不同。但这只是在同质的“劳”的条件下才可以比较并形成差异，这里的“劳”就是指作业（包括作业的数量和质量）。实际上，企业的不同岗位的作业、同一岗位的不同作业

?1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

存在不同质性，从而所完成的预算责任指标也存在不同质性。所以，收益分配中存在的最大难题是将不同质的作业或者相应作业所完成的不同质的预算责任指标实现同质性，进而可以进行比较。

二是必须要实现不同岗位和同一岗位的不同作业的同质化。一个企业的全部新创价值除了政府收取的税费、债权人的利息和所有者的利润外，剩余的部分必须在企业内部的经营者团队和员工之间进行分配。由于经营者团队成员和员工处在不同的岗位，其作业存在质的差异，并且，同一岗位存在多种作业的条件下，作业与作业之间也存在质的差异，这样在经营者团队成员和员工所在岗位之间的作业和同一岗位之间的不同作业之间就没有统一的标准衡量各岗位、各作业的业绩，并根据业绩的大小确定各自收入分配的份额。所以在预算管理中，为了科学有效地进行收益分配，必须先将所有不同性质的作业包括不同岗位的作业和同一岗位的不同作业进行同质化，并且这种同质化必须与所要分配的收入密切相关，也就是所采用的同质化的标准必须能够很好地实现所分配的收入在不同岗位和不同作业之间的“劳”的差别，包括数量和质量的差别，从而真正达成按劳分配原则的要求。在这里，也存在一个整合的路径，首先必须找到一个将不同质的作业转化为同质的标准。其次就每一个作业对企业新创价值的贡献程度按这一同质的标准进行计量，确定每一个作业在新创价值中所应得到的份额。每一个作业对企业新创价值的贡献程度可以直接以每一个作业所对应的预算责任指标的完成程度为基础进行确定。最后根据这一份额就能够计算出每个作业以及由这些作业所构成的岗位所应分享的收益。这里也形成了一个整合路径，就是把不同质的作业转化为同质的标准，根据每个作业所对应的预算责任指标的完成程度确定同质标准的数量，再以这一数量为基础对企业的新增价值进行分配。

企业内部各岗位所进行的作业都是在一定的环境下进行的，作业环境有的会直接影响预算责任指标完成的难易性，有的则会直接影响岗位责任人的身心健康和行为难度。如在不同地区进行销售，由于市场供求状况不同导致销售的难度也不相同。在这些环境影响因素中，有的直接与预算责任指标完成的难易程度相关，对于完成难度较大和完成难度较小的就必须进行均衡，并利用同质化的标准实现这一均衡的要求。有的与预算责任指标的完成没有直接关系，但会直接影响预算责任指标的承担主体的身心和行为，基于这种对身心和行为的影响是由预算责任指标的完成所致，所以在收益分配中也必须要在不同岗位之间根据其影响程度的大小进行均衡。由于这种对身心和行为的影响因素存在不同质性，影响的程度存在差异，所以也必须利用同质化的标准实现这一均衡的要求。在影响作业的环境因素中，有的环境因素是相对固定的，如自然环境，有的环境因素是不断变化的，如市场状况。在同质化的过程中，相对固定的环境因素按同质化标准所形成的数量多少就会相对固定，而不断变化的环境因素按同质化标准所形成的数量多少就会相应变动。在岗位收益分配中，前者往往构成为固定收益的分配份额。后者则是变动收益的分配份额。固定收益的分配份额也会随着社会经济状况的变化进行调整，但在一个较短的时期会保持一定的稳定性。

每个岗位的收益分配涉及到两个方面的问题：

问题之一是岗位与岗位之间收益分配的均衡性问题。就企业内部收益分配而言，最为重要的是如何实现各个岗位之间收益分配切实体现按劳分配的原则，这就是收益分配均衡性的本质所在。由于每个岗位和同一岗位的不同作业存在不同质性，从而没有一个事先的统一标准对全部收入在不同岗位之间进行分配。从理论上说，企业内部各岗位之间收益分配的均衡性比每个岗位收益数额的高低更为重要。如果收益分配不均衡，预算的激励机制的作用就会被大大降低。怎么才能让不同岗位和同一岗位的不同质的作业转化为具有同质性，一般就是要让有量纲的不同质的作业转变成无量纲的同质的作业，作业环境的差异也要采取同样的方法进行同质化。目前，实践中主要采用的基本方法是采用难度系数实现同质化。这里难度系数实质是指每个作业及其作业环境对企业目标利润实现的贡献程度或重要性程度，每个单位难度系数所表达的对企业目标利润的贡献程度或重要性程度必须是相同的，这是难度系数所必须解决的最根本问题。由于每个员工都处在一个具体的岗位上，每个员工都以岗位为基础参与收益分配，所以难度系数落实到每一个岗位就形成了岗位难度系数。

岗位难度系数分为以岗位标准为基础的难度系数(称为标准难度系数)和以偏离岗位标准的偏离度为基础确定的变动难度系数(称为调整难度系数)。在确定标准难度系数时，应考虑作业环境、危险性、劳动强度、可替代程度、学历、技术职称、公司员工本公司工龄、决策程度、职能相似性、指导与控制工作量、协调的工作量和计划的工作量等非价值指标因素，还需要考虑所确定的预算指标的目标值的价值因素，如销售岗位必然要考虑销售收入、销售费用、收账比例等预算责任指标的要求。

以上因素为一级因素，对各因素应先确定其难度系数，并根据其对利润的贡献程度或重要性程度确定其权重。如果一级因素又可以分解为若干个二级因素，则应对二级因素先进行难度系数的确定，根据每个因素对利润的贡献程度或重要性程度确定各自权重，依此类推。有关非价值指标的难度系数设置可参照表1。

?1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

表1

岗位	影响变量	等级																						岗位得分
	作业环境（注：以企业、行业、国家、国际相关标准确定）	清洁舒适	粉尘				高温				毒物				噪音				其他				
			弱	低	中	高	弱	低	中	高	弱	低	中	高	弱	低	中	高	弱	低	中	高	
		0																					
	危险性	无			轻度			中度			高度			极度									
		0	0.5	1	1.5	2	3	4	6	8.5	11.5	15	19	23.5	28.5	34							
	劳动强度 脑力	极轻			轻度			中度			重度			极强									
		0			1			2			5			8									
	劳动强度 体力	极轻			轻度			中度			重度			极强									
		0			1			2			5			8									
	可替代程度	劳动力极大丰富		人才市场平均水准上50%			人才市场平均水准上60%				人才市场平均水准上70%		人才市场平均水准上80%		人才市场平均水准上85%		人才市场平均水准上90%		人才匮乏		人才极度匮乏		
		0		1			3				4		5.5		7		9		12		16		
	学历	高中以下		高中(技校)			中专		专科		学士				硕士				博士		博士后		
		0		1			1.5		2.5		4				6				8.5		12		
	技术职称	初级	助理	中级			副高		正高		国内某专业领域专家				国际某专业领域专家								
		0	1	3			5		8		11.5				14								
	工龄	3年以下		4~5年		6~10年	11~15年		16~20年		21~25年				26~30年				31~35年		35年以上		
		0		1		1.5	2.5		4		6				8.5				11.5		15		
	决策程度	岗位级决策			班组级决策		科室级决策		部门级决策		分公司级决策				总经理班子级决策				董事、监事级决策		股东级决策		
		0			1		2.5		4.5		7				10				13.5		17.5		
	职能相似性	完全一致		基本相似		相似	存在微小差别		存在一般的差别		存在很大的差别				完全不同								
		1		2		3	4		5.5		7												
	指导与控制工作量	无监督、指导			很少监督、指导		有限的监督、指导		适当的监督、指导		经常性的、持续的监督、指导				始终严格的控制、指导								
		1			3		5		8		11				16								
	协调的工作量	同别人极少联系			联系仅限于本部门		联系仅限于确定的项目		与公司内部各部门均需要联系		与外界联系密切				紧密、广泛而又不重复的协调、联系关系								
		1			1.5		3		5		8				12								
	计划的工作量	规模与复杂性都很小			规模与复杂性有限		中等规模和复杂性		要求高但只对专门项目具有计划指导功能		要求相当高具有广泛的政策指导功能				要求极高但范围与政策都不明确								
		1			3		6		10		15				25								
	合计																						

?1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

对于预算责任目标中所确认的价值指标也可以依照表1的方式进行列示，如销售收入，不同地区、不同产品实现同样销售收入的难度不同，就可以分别赋予不同的难度系数。同时，不同地区(主要市场和次要市场)、不同产品(具有核心竞争力的产品和一般竞争力的产品)对利润的贡献程度或重要性程度也会存在差异。

岗位标准难度系数确定的一般方法是：①对企业各个岗位进行难度分析与评价，就是以岗位难度系数的组成因素为依据，分别对各个岗位相关因素进行难度分析与评价。②在对各个岗位相关因素进行难度分析与评价的基础上，确定某一因素在最低等级的岗位的最低难度系数，然后依据难度依次给予最低级以上各等级岗位应给予的难度系数。③在确定各因素在岗位难度等级系列中最低级应给予的难度系数时，应考虑各因素的最低等难度系数之间的均衡性，即不仅要考虑纵向的难度系数也应考虑横向的难度差异。④在确定各因素的难度系数的基础上，再就各因素对企业利润的贡献程度或重要性程度确定相应的权数。⑤在确定标准岗位难度系数时，应把各岗位每一个预算责任指标所确定的目标值作为岗位难度系数的分析和评价因素。

在制定岗位标准难度系数的基础上必须进一步确定岗位调整难度系数。一般程序是：①将标准岗位难度系数与实际进行比较，即将确定标准难度系数的各因素的标准质量和数量与实际或执行结果比较，确定两者的差异。质量差异用变动百分比表示；数量差异用标准与实际相减，计算差异，然后换算成变动百分比。②以变动百分比乘以相应因素的相应岗位的难度系数得出应增加或扣减的岗位难度系数。③将各岗位各因素的实际难度系数确定后，按照标准岗位难度系数的确定方法计算岗位实际难度系数。

在上述难度系数确定的基础上，就可以确定每个岗位的收益分配额(薪酬)。其方法是：①将各岗位的难度系数全部相加(或各员工在各岗位的难度系数全部相加)得到企业全部难度系数。②将企业用于分配的全部收益总额除以全部难度系数，得出单位难度系数收入分配额。③以员工的岗位实际难度系数乘以单位难度系数收入分配额，得到某一岗位员工的收益分配额。

在收入分配实践中，每个岗位员工的收益可以分为基薪和绩效薪酬两个部分，所以岗位难度系数可以分为基薪难度系数和绩效难度系数。基薪岗位难度系数依据每个岗位相对稳定的难度系数的影响因素确定，它主要形成岗位工资和年功工资。绩效难度系数是依据每个岗位的预算责任指标的完成程度确定，并以整个企业的绩效工资总额确定单位绩效难度系数的工资额。年功工资中除职称、学历等年功因素可以直接确定难度系数外，对每年的升级工资的工资级别，至少要考虑两项难度因素：一是在本企业工作的时间越久，难度系数越高；二是过去对企业的贡献程度越大，每年升级应给予的难度系数就越高。只要每个员工的升级的工资难度系数已定，在确定每一个单位难度系数的升级工资后就可得出每个员工每年升级的工资额。不区分基薪工资与绩效工资的企业，则用统一难度系数确定每个岗位的全部工资，这时员工的最低工资保障为当地政府颁布的最低工资标准。当然，由于不同岗位还会存在实际的绩效差异，有绩效的和绩效比较好的岗位的员工的收入必然要高于这一最低工资标准。

问题之二是企业用于员工分配的收益总额的确定。用于员工分配的收益总额的确定实际上涉及到本企业与其他企业员工收益分配的均衡问题，如果说在企业内部各岗位员工之间的收益分配的关键是收益分配的均衡性，那么在不同企业之间员工收益分配的均衡性就体现在不同企业员工收益水平的高低上。这种收益水平的高低首先是由企业用于员工分配的收益总额所决定。那么，一个企业用于员工分配的收益总额由什么决定？它取决于企业在同一行业中的竞争地位。如果企业在整个行业中处在龙头地位，那么用于员工分配的收益总额也必须要高于行业内的其他企业。不仅如此，当把用于员工分配的收益总额按照员工对利润的贡献大小或重要性程度进行再分配时，还必须确保优秀的员工所分享的收益也要高于行业内类似岗位的员工的收益水平。只有这样，才能使得优秀的员工能够留得住、用得上。不同企业之间员工收益分配的均衡性不仅取决于各企业员工总体所创造的新价值或者利润的多少，而且还取决于员工在市场上的供求状况。越是在行业中处于竞争优势地位的企业，所需员工的素质就必然更高，而更高素质的员工在市场上稀缺程度也就较高，这就决定处在行业竞争优势地位的企业的员工的收益水平要高于行业的其他企业。

总之，整合预算作为收益分配的一种均衡机制，不仅要把企业的所有作业及其同作业相关的预算指标与收益分配联系起来，而且必须实现不同岗位和同一岗位的不同作业之间的收益分配的均衡性，从而实现真正的按劳分配。同时，还要实现本企业与同一行业的其他企业的员工之间收益分配的均衡性，通过这种均衡性确保本企业员工收益分配水平与本企业在行业中的竞争优势地位相称。■

[本文受到北京市教委科研基地——科技创新平台“会计与投资者保护研究基地”以及北京市教委高层次人才计划经费(PHR201005121)的支持]

(作者单位：北京工商大学投资者保护研究中心)

责任编辑 李斐然

?1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net